



FACULTAD  
DE CIENCIAS  
ECONÓMICAS



Universidad  
Nacional  
de Córdoba

# REPOSITORIO DIGITAL UNIVERSITARIO (RDU-UNC)

## Los impuestos a los combustibles en el régimen tributario argentino

José María Rinaldi

Ponencia presentada en 48° Jornadas Internacionales de Finanzas Públicas realizado en 2015  
en Córdoba. Córdoba, Argentina



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual  
4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

**Título: "Los impuestos a los combustibles en el régimen tributario argentino".**

**Autor: José María Rinaldi.**

**Entidad a la que representa: Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Córdoba.**

**Dirección postal: Av. Amengual 639, Barrio Las Tejas del Sur. 5016, Córdoba.**

**Correo electrónico: [jmrinaldi@arnetbiz.com.ar](mailto:jmrinaldi@arnetbiz.com.ar)**

**Fax y teléfonos: 0351 4252024 y 0351 4214374.**

## **Resumen:**

Los vaivenes de los precios internacionales del petróleo han reanudado las preocupaciones en torno a las tendencias del consumo mundial de hidrocarburos y sus consecuencias medioambientales. De esta manera, la experiencia internacional ha hecho hincapié en la eliminación de los subsidios que estimulan el consumo de naftas y diesel y la utilización de impuestos como instrumento fiscal principal en la eliminación de las externalidades negativas que implican dichos consumos.

Simétricamente opuesto a la tendencia internacional, el régimen tributario argentino ha acumulado y superpuesto una gran cantidad de impuestos a los distintos tipos de combustibles y en sus tres jurisdicciones que, a diferencia de la experiencia internacional, lejos se encuentran de actuar como instrumentos fiscales de protección medioambiental, para constituirse en un objetivo puramente de recaudación cortoplacista y a modo de "comodín" de las coyunturas recaudatorias.

Es por ello que el presente trabajo pretende realizar una breve descripción de los impuestos utilizados internacionalmente, y principalmente en América Latina, en los combustibles, para compararlo con una detallada evolución de la yuxtaposición de la gran cantidad de impuestos de las distintas jurisdicciones de nuestro país.

Para ello haremos un recorrido diacrónico en la "maraña" normativa referida a la carga tributaria sobre este consumo específico, para comprender su efecto-precio y rol en el mercado, como así también su importancia en el régimen recaudatorio argentino. Luego, y en base a elaboración propia, haremos un análisis detallado de la composición reciente del precio en los distintos tipos de combustibles.

De esta manera se podrá distinguir claramente las diferencias entre los aspectos discursivos y las evidencias empíricas, que permitan aclarar la diferencia de la impronta tributaria a los combustibles en Argentina y con la experiencia internacional.

En el presente trabajo, abordaremos el tema desde una visión tanto jurídica como predominantemente histórica, crítica y estadística.

Para ello, se encuentra disponible una gran cantidad de información de reciente elaboración por organismos públicos internacionales como CEPAL y, especialmente, la elaboración propia específicamente relevada para el presente trabajo, además de la abundante bibliografía pertinente disponible, que nos permitirá identificar la importancia y rol del impuesto a los combustibles del régimen tributario argentino en sus distintas jurisdicciones.

**Palabras clave: IMPUESTOS, COMBUSTIBLES, ARGENTINA.**

**Clasificación JEL: H 29.**

## **Introducción:**

La impronta de la crisis mundial, ha tenido una gran influencia en el azaroso rumbo de los precios del petróleo en el mercado internacional. Esto ha llevado a los países a incrementar el carácter proactivo de las políticas fiscales en relación tanto a los impuestos como a los subsidios a los combustibles.

En este sentido las evidencias empíricas indican que para el caso de los subsidios el comportamiento, en relación al precio del petróleo, es procíclico mientras que para el caso de los impuestos el comportamiento ha sido parcialmente contracíclico.

Dicha conducta se encuentra asociada al manejo de la coyuntura económica internacional, en función de la efervescencia y aleatoriedad del comportamiento de los precios de los productos básicos, y al control o injerencia de los Gobiernos en la industria del petróleo con la justificación del carácter estratégico del recurso en la que debe participar la sociedad, más que en la preocupación sobre la tendencia mundial a su consumo y las repercusiones sobre la contaminación mundial.

En este marco, Argentina no se ha comportado acorde a los postulados mencionados, a pesar de ser un país productor de petróleo, sino que la incorporación de una verdadera maraña tributaria en consumos específicos a los combustibles (naftas y diésel) se ha encontrado más asociada a urgencias fiscales de recaudación, que a objetivos de política fiscal para una determinada coyuntura económica o cuestiones referidas a las externalidades negativas generadas por el consumo en relación a la contaminación ambiental, congestión del tránsito y accidentes.

Es por ello que el presente trabajo realizará un análisis de las justificaciones en la intervención del Estado, por vía de la política fiscal, especialmente en lo que se refiere al incremento y disminución de impuestos específicos a los combustibles desde la perspectiva internacional, y especialmente latinoamericana, para luego abordar el caso argentino desde el análisis tanto jurídico y económico, como histórico y estadístico.

## **La experiencia internacional y sus justificaciones:**

Comencemos diciendo que, desde el punto de vista de la teoría económica, la oferta de naftas y diésel puede estar generada por un grupo de empresas que no influyen en el precio, por lo que son tomadores de precio del mercado o, para este caso en particular, que se impone o regula por parte del Gobierno. Las empresas producen y aumentan la cantidad de naftas y diésel dependiendo del aumento del precio, por lo que su producción se relaciona positivamente con el movimiento de los precios. En el caso de la demanda, el consumo de naftas y diésel se reduce con el aumento de los precios, por lo que depende negativamente de los mismos (Mendoza, 2014).

Pero sabido es que los estados siempre tiene objetivos de política económica para intervenir en los precios de los combustibles.

La afirmación antes realizada desde la perspectiva de la teoría económica, es particularmente cierta para el caso de un escenario en el que los precios internacionales sean iguales a los precios internos, hecho que dependerá, entre otras cosas, de si un país es productor o importador de petróleo. Pero no solamente de ello, también influyen políticas extrafiscales que justifican la intervención del Estado en los precios de los combustibles, como por ejemplo el caso de Venezuela, que siendo un gran productor y exportador de petróleo debe importar naftas y diésel por su falta de capacidad de refinamiento (algo similar a lo ocurrido en Argentina como veremos más adelante), debiendo subsidiarlo en función de que, ese hecho de ser gran productor de petróleo, genera una expectativa en la población respecto al derecho de acceso a los combustibles.

Volviendo a los aspectos de teoría económica, y dado que la demanda de combustible es inelástica al precio por su carácter de insustituible, se espera que un subsidio reduzca el precio y aumente la cantidad demandada en una proporción compuesta por el subsidio y la elasticidad precio. De esta manera la decisión de instrumentar subsidios provocará una mayor demanda de combustibles, que si no se responde con producción interna, se debe cubrir con la mayor importación de combustibles. Claro que dependerá del grado de elasticidad precio de la demanda de los combustibles.

Pero, como planteamos con anterioridad, la incorporación o aumento de las tasas de impuestos y la disminución de los subsidios (impuestos negativos) a los combustibles son un instrumento muy utilizado, principalmente en los países desarrollados, como medio para desalentar su consumo y, de esta manera, disminuir la contaminación a escala mundial.

Existen trabajos que realizan el análisis del efecto de los impuestos en la elasticidad-precio de la demanda y en las externalidades que produce el uso del automotor, que no sólo se refiere a la contaminación atmosférica que provocan las emanaciones que dependen del tipo de motor (un 20% de las emanaciones de motores diésel equivalen al 80% de los motores a nafta), sino también de las externalidades referidas a la congestión urbana y los accidentes de tránsito.

Por ejemplo, en Chile durante 20 años el Gobierno ha subido el impuesto específico a las naftas y ha mantenido inalterado el impuesto específico al diésel. La razón fundamental ha sido simplemente la de aumentar o compensar la recaudación tributaria en función de que se supone que los mercados de combustibles tienen demandas bastante inelásticas. Este cambio de precios relativos derivado de la política tributaria aplicada a los mercados de combustibles, genera un aumento relativo en el consumo de diésel con respecto al de nafta en todos los usos en que ambos combustibles son sustitutos e incentiva a la compra de autos con motor diésel en relación con los automóviles que usan nafta, lo que incide en la magnitud de las externalidades vinculadas al uso de los automóviles (Agostini, 2010).

Otro caso es el que muestra un trabajo de mediados de la década de los '90 que analiza las tasas de impuestos utilizadas y cómo afectan éstas directamente a los distintos niveles de externalidades. Es así como para el caso de los Estados Unidos, hay estimaciones que muestran que un aumento de 1 dólar por galón (3,7854 litros) reduciría entre un 15% y un 20% el consumo de nafta, entre un 11% y un 12% las millas recorridas y entre un 16% y un 18% las muertes por accidentes de tránsito, mientras que se recaudarían 100.000 millones de dólares adicionales en 10 años (Haughton y Sarkar, 1996).

Pero es desde la perspectiva del deterioro en el clima y el ambiente, que se han centrado los esfuerzos del análisis de los subsidios, los impuestos, y en general de la política fiscal por parte de los Gobiernos y los organismos públicos internacionales. En este sentido se ha expresado el Fondo Monetario internacional, a través de una ficha técnica denominada "El clima, el medio ambiente y el FMI" (28 de marzo de 2014) en el que plantea la necesidad de actuar en respuesta al cambio climático como uno de los principales desafíos que enfrenta el mundo en materia de políticas. Para ello destaca la necesidad de brindar asesoramiento para que las reformas fiscales se diseñen correctamente con el fin de promover un crecimiento más verde a nivel más amplio, sobre todo en lo que respecta a las cuestiones prácticas para encaminar los precios en los sistemas de transporte y energía.

Para ello asegura que: *"La aplicación de cargos de amplia base sobre las emisiones de gases de efecto invernadero, como un impuesto sobre el carbono, constituye el instrumento más eficaz para reducir dichas emisiones en toda la economía. Promueve cambios de conducta generalizados, lo que fomenta que los individuos y las empresas reduzcan el uso de energía y se vuelquen a combustibles más limpios"*.

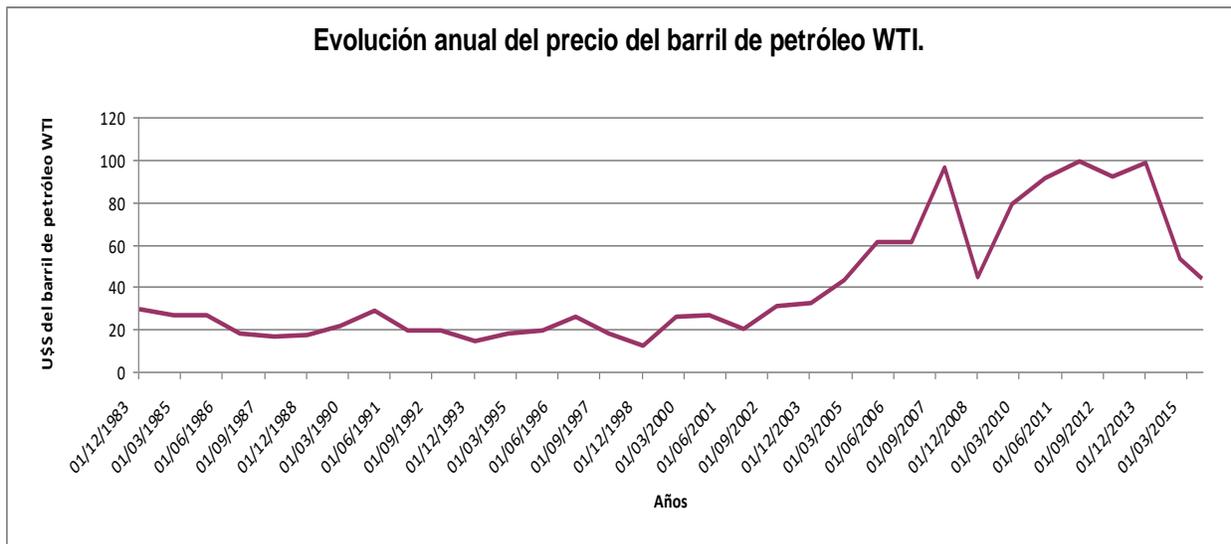
Estos impuestos, además de generar cuantiosos ingresos fiscales, son un instrumento fundamental en la actual coyuntura económica internacional, a partir de la volatilidad de los precios del petróleo con su exponencial incremento hasta el año 2008, la impronta de la crisis mundial y su derrotero y la actual coyuntura de su estrepitosa caída.

La nueva relación entre la tendencia creciente en el consumo de naftas y diésel después de la crisis mundial y su presión sobre la demanda de petróleo mundial, ha reanudado la preocupación sobre las repercusiones sobre la contaminación mundial. El consumo de petróleo mundial se prevé que sea de 90 millones de barriles por día para 2015 y se establece que esto es causado, entre otros factores, por el alto subsidio a la demanda de naftas y diésel, que alcanzó 110 mil millones de dólares en 2012, generado por 59 países del mundo pero concentrado en tan solo 10 países, donde en el ranking figura Venezuela como el único país de América Latina (Mendoza, 2014).

De esta manera, podemos observar el correlato entre el uso de instrumentos fiscales como los impuestos y los subsidios y el alto grado de la volatilidad de los precios del petróleo, además de las externalidades negativas que producen el elevado nivel de consumos de los combustibles.

Por ello, se torna imperativo analizar la evolución de los precios del petróleo como acopio de evidencia empírica en su relación a la utilización de los recursos fiscales. Lo vemos en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO 1:**



Fuente: Bloomberg.

De esta evolución, con fuerte crecimiento desde el año 2002 hasta 2008, el desplome producido por la “explosión” de las burbujas financieras e inmobiliarias ha llevado a países, principalmente productores, a montar estructuras de subsidios con la finalidad de proteger al consumidor manteniendo bajos los precios y que no haya un contagio del incremento internacional.

Los mismos han adoptado, principalmente, dos formas: los que determinan precios al consumidor por debajo del costo marginal de producción y/o comercialización y los que son fijados en relación a un precio de referencia internacional.

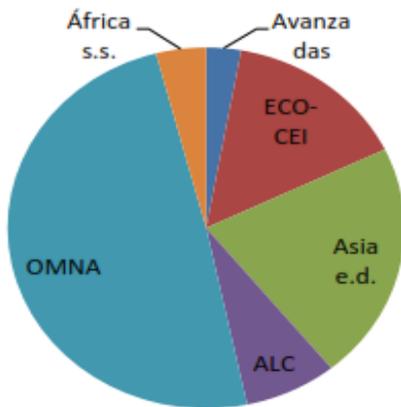
Visto de otra manera, los subsidios a los consumidores pueden incluir dos componentes: un subsidio preimpositivo y un subsidio impositivo. En el primer caso, los consumidores de combustibles pagan precios inferiores a los costos de suministro, si tomamos en cuenta que es un bien transable, el subsidio preimpositivo es el precio internacional menos el precio en el surtidor. En el segundo caso, los subsidios impositivos ocurren si los impuestos a los

combustibles están por debajo de su nivel eficiente, es decir que tributan menos que el resto de los bienes de consumos.

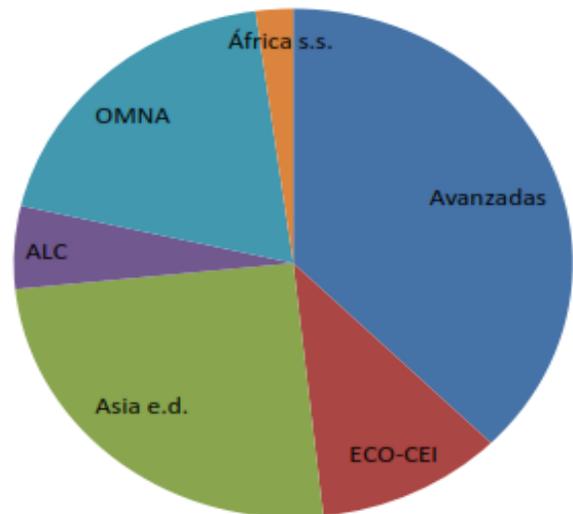
Un estudio del Fondo Monetario Internacional expresa que, para el año 2012, la suma de los subsidios preimpositivos e impositivos, a los que llama postimpositivos, son cuatro veces mayores que los preimpositivos, y el 40% corresponde a las economías avanzadas. Pero como porcentaje del producto interno bruto, los subsidios postimpositivos son aproximadamente ocho veces mayores en Oriente Medio y Norte de África que en las economías avanzadas (Fondo Monetario Internacional, 2013). Lo podemos ver en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO 2:**

**Subsidios preimpositivos  
totales U\$S 480.000 millones  
(0,7% del PBI,  
2,1% del ingreso)**



**Subsidios postimpositivos totales  
U\$S 1,9 billones  
( 2,7% del PBI, 8,1% del ingreso)**



**Nota:**

África s.s. = África subsahariana

ALC = América Latina y el Caribe

Asia e.d. = Asia emergente y en desarrollo

ECO-CEI = Europa central y oriental y Comunidad de Estados Independientes

OMNA = Oriente Medio y Norte de África

Fuente: Fondo Monetario Internacional.

Nos anticipamos a decir que no es el caso de Argentina, el que veremos más adelante.

Cualquiera sea el caso, todos los consumidores -tanto ricos como pobres- serán beneficiados por los subsidios pagando un menor precio, al costo marginal o a la referencia internacional. Por ello, los organismos públicos internacionales han aconsejado la reducción o eliminación de los subsidios y realizar programas sociales con destino a los pobres, para que de esta manera se evite la promoción del consumo energético excesivo, que acelera el agotamiento de los recursos naturales.

En los años 2009 y 2012, el denominado "Grupo de los Veinte", países avanzados y de mercados emergentes, hizo un llamamiento a la eliminación gradual de los subsidios ineficientes a los combustibles fósiles en todos los países.

Pero, para la mayoría de los países las reformas de los subsidios han sido casi imposibles, en un contexto de precios internacionales en alza que podrían generar conflictos a nivel social, además de las dificultades de los gobiernos para reorientar el ahorro presupuestario resultante hacia programas que compensen a los pobres y la clase media por el encarecimiento de los combustibles. Esto ha sido especialmente cierto, como mencionáramos, en los países exportadores de petróleo.

En ese contexto, y todavía con precios altos, algunos países productores de petróleo, como la República Islámica del Irán, a partir del año 2010, han tomado medidas concretas para eliminar los subsidios nacionales, tratando de desalentar el derroche en el consumo de energía y obtener ingresos adicionales de las exportaciones de petróleo y gas rentables para que, de esta manera, el gobierno pudiera redistribuir la mayor parte de los ingresos adicionales derivados del alza de los precios (Guillaume y Zyteck, 2010).

Por último, y en la perspectiva del análisis de los precios altos del presente siglo, las medidas propuestas por los organismos públicos internacionales, no han sido correctamente complementadas con políticas micro y macroeconómicas tendientes a evitar la conflictividad social y los altos niveles de inflación.

Desde el último trimestre de 2014, se ha producido una fuerte caída en los precios del petróleo, interrumpiendo el proceso de crecimiento elevado de los precios, sólo sacudido por la crisis mundial de septiembre del 2008 (en pleno desarrollo e impredecibles consecuencias). No obstante ello, no llega a representar el bajo nivel que asumieron en las décadas de los '80 y '90 (ver GRAFICO 1), cuando los precios internacionales del petróleo se mantenían bajos y los precios internos cubrían los costos de producción de la energía y los subsidios no eran necesarios.

Estos bajos niveles de precios estimularon la demanda mundial y el crecimiento económico de muchos mercados emergentes, como China e India, pero luego los precios del petróleo crudo aumentaron de alrededor de U\$S 17 el barril en 1998 a U\$S 97, en promedio, en 2008. No obstante este "explosivo" crecimiento de los precios del petróleo, la demanda de naftas y diésel se incrementaron a tasas de hasta dos dígitos en países exportadores de petróleo, como consecuencia de las políticas de subsidios descriptas, y en los emergentes como consecuencia de la política económica instrumentada, que ha optado por atraer la inversión nacional y extranjera con una economía mixta con un fuerte componente de superávits gemelos y monedas devaluadas, todo lo cual ha redundado en un crecimiento sostenible y en muy baja inflación (mientras entre 1989 y 1998 los países emergentes crecieron sólo un tercio más que los desarrollados - 3.8% vs. 2.7% -, entre 1998 y 2007 la diferencia se amplió sustancialmente a 6.5% vs. 2.6%) (Ilach y Harriague, 2008).

En Estados Unidos, donde los precios reflejan los movimientos del mercado, los precios internos de los combustibles se triplicaron durante el mismo período, de un promedio de U\$S 1,64 el galón en 2003 a un promedio de U\$S 3,21 el galón en 2008, frenando la demanda (Guillaume y Zyteck, 2010).

Veamos ahora cuál ha sido la política fiscal con los combustibles en el caso particular de América Latina, para luego analizar en detalle el caso de Argentina.

Un reciente trabajo de CEPAL, realiza el análisis de los mecanismos de la política fiscal para cinco países: Venezuela, México, Ecuador, Colombia y Argentina (Mendoza, 2014).

En Venezuela el subsidio a las naftas se realiza desde 1945 y mantiene en la actualidad grandes subsidios a los precios de las naftas, diésel, gas y electricidad que hace que el precio del combustible sea uno de los más bajo a nivel mundial. Por el lado de los impuestos, existe uno específico a los combustibles (además de estar gravados por el impuesto al valor agregado a los consumos generales), denominado Impuesto General al Consumo de Petróleo y Derivados. La Ley Orgánica de los Hidrocarburos establece que por cada litro de producto derivado de los combustibles vendido en el mercado interno, entre el 30% y el 50% del precio, será pagado por el consumidor final de naftas y diésel, regla inalterable como veremos en el

desarrollo del presente, cuya parte alícuota entre ambos límites será fijada anualmente en la Ley de Presupuesto.

Dicho impuesto es pagado por el consumidor final mediante el mecanismo de retención en la fuente realizado por el expendedor, en nuestra provincia conocida como el "responsable sustituto" en la supuesta "tasa" vial.

El nivel de los subsidios se mantiene hasta la actualidad, sin que haya seguido las políticas de reducción como la mencionada en el caso de Irán, en virtud de lo que destacáramos más arriba respecto a la excesiva demanda nacional que lleva a importar entre 80 mil y 120 mil barriles diarios de combustibles para suplir las deficiencias de producción nacional.

En lo que refiere a México, importa más del 50% de las naftas de alto octanaje y diésel que se ofrecen en el mercado interno. Estos combustibles, que se compran a un precio internacional alto y se venden en el mercado doméstico a un precio bajo, son fuertemente subsidiados, siguiendo el criterio del precio de referencia, ya descrito, más el costo de transporte (flete) y seguro que debe pagar el importador (CIF), más el costo de distribución interna y la comercialización, y más cualquier impuesto al valor agregado (IVA), otros impuestos, incluyendo los impuestos especiales.

Analizando el régimen impositivo, México tiene una Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) que en su Artículo 2º, determina los precios de referencia que se deben tomar para la determinación del IEPS (Muñoz, Montes de Oca y Rivera, 2011). Cuando se aplica el subsidio existe una recaudación por concepto de la venta final de las naftas y el diésel por debajo de la recaudación potencial, porque la tasa del IEPS es negativa, transfiriéndose recursos públicos a favor de los consumidores. Lo contrario ocurre cuando se elimina el subsidio ya que el mismo se aplica sólo si el precio de referencia es mayor al interno.

En el caso de Ecuador, el Gobierno es el encargado de estipular el precio interno de los combustibles, mediante la aplicación de subsidios a las naftas, diésel y gas licuado de petróleo. Para ello utiliza dos metodologías de cálculo: por un lado el Banco Central lo hace a partir de la diferencia entre el costo de los crudos y combustibles importados y su precio de venta en el mercado interno; por el otro, Petroecuador realiza ese cálculo tomando en cuenta dicha diferencia, pero con relación al total de sus ventas (Campodónico, 2009)

Respecto a los aspectos impositivos, no existen impuestos específicos a los combustibles. El único impuesto que se cobra es el Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuya tasa es de 12%.

En Colombia se eliminaron los subsidios a las naftas y diésel desde el año 2011; los años 2009 y 2010 fueron para el proceso de desmantelamiento de los subsidios, que consistió en un proceso gradual de eliminación. Pero previo a la eliminación de los subsidios, el gobierno colombiano tenía el mecanismo clásico para calcular el subsidio: si el precio de venta al público era inferior al precio del mercado internacional, la diferencia la asumía el Gobierno; el cálculo del subsidio se refiere al precio de venta que recibe el productor (Campodónico, H., 2009).

Colombia tiene impuestos específicos a la venta de combustibles en el mercado interno: el impuesto global que es un monto fijo en moneda nacional y la sobretasa, que es un porcentaje del 20% del precio de venta al público para las naftas y del 6% para el diésel. El Impuesto al Valor Agregado es del 16% y se aplica sobre el precio de venta de las refinerías, es decir FOB (Campodónico, 2009).

En Argentina no se utilizan los mecanismos de subsidios como los descritos supra, sino que el mecanismo para intervenir en el mercado es mediante la aplicación de derechos a las exportaciones que actúan a modo de "devaluación compensada" con un tipo de cambio distinto al de los exportadores de otros productos, actuando a modo de un sistema cambiario múltiple para evitar el impacto de los precios internacionales en el mercado interno, al igual que la política cambiaria llevada a cabo con otros productos de alta inelasticidad como los agropecuarios con el objetivo, también, de contener el proceso inflacionario.

De esta manera, y con la macrodevaluación del año 2002, los derechos a la exportación del petróleo crudo se fijaron en una tasa del 20% y para los productos elaborados, como las naftas, del 5%, recientemente modificado como veremos más adelante. Este diferencial se estableció para poder “subsidiar” indirectamente el consumo interno de combustibles. En el año 2004 la tasa de derechos a la exportación se fijó en 25% para el petróleo, pero a finales de 2004 el gobierno introdujo un esquema de retenciones móviles a las exportaciones de petróleo, pero que en definitiva quedó en el 25%, con el objetivo de estabilizar o congelar el precio interno de los combustibles, en virtud de que el precio del petróleo no perforó el umbral que fijaba el esquema.

En el año 2007 se instrumentó un nuevo esquema para el petróleo, por el que a partir de un precio de exportación de US\$ 60.9 por barril, la retención era fija, del 45% y a partir de ahí la tasa de retención sería móvil.

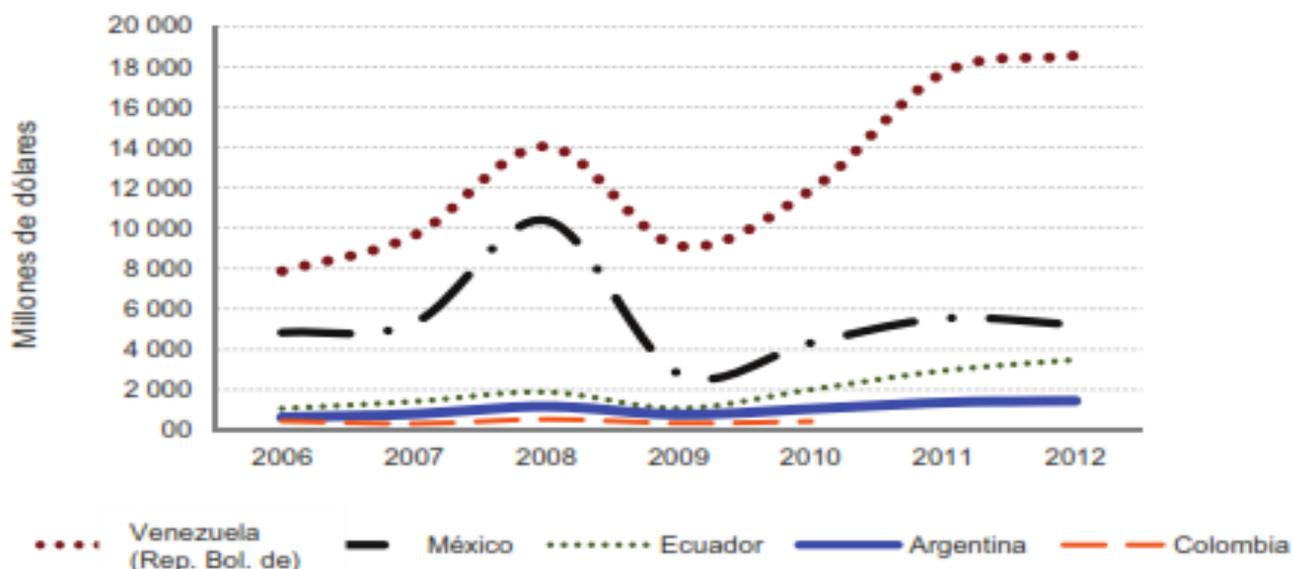
Lo importante es destacar que el esquema actuaba como un sistema no convencional de subsidios indirectos, cuyo objetivo era actuar a modo de “devaluación compensada” y tipo de cambios múltiples con el objetivo extrafiscal de evitar el impacto inflacionario, y que los derechos a la exportación de las naftas y diésel eran muy pequeños, pues se ha mantenido alrededor 5%, en la actualidad modificado como veremos más adelante. Recordemos que nuestro país es productor de petróleo que exporta "naftas vírgenes" y, en ocasiones, crudo e importa diésel, gas frío y, en ocasiones, crudo liviano.

El detalle de los impuestos específicos y generales a los consumos de combustibles para Argentina lo veremos en el punto siguiente.

Pero previo a ello digamos que el comportamiento de los subsidios en dólares para los cinco países de América Latina analizados recientemente (Venezuela, México, Ecuador, Colombia y Argentina –en el próximo punto-), es el que se puede observar en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO 3:**

**Subsidios al consumo de naftas y diésel en cinco países de América Latina.  
(en millones de dólares)**



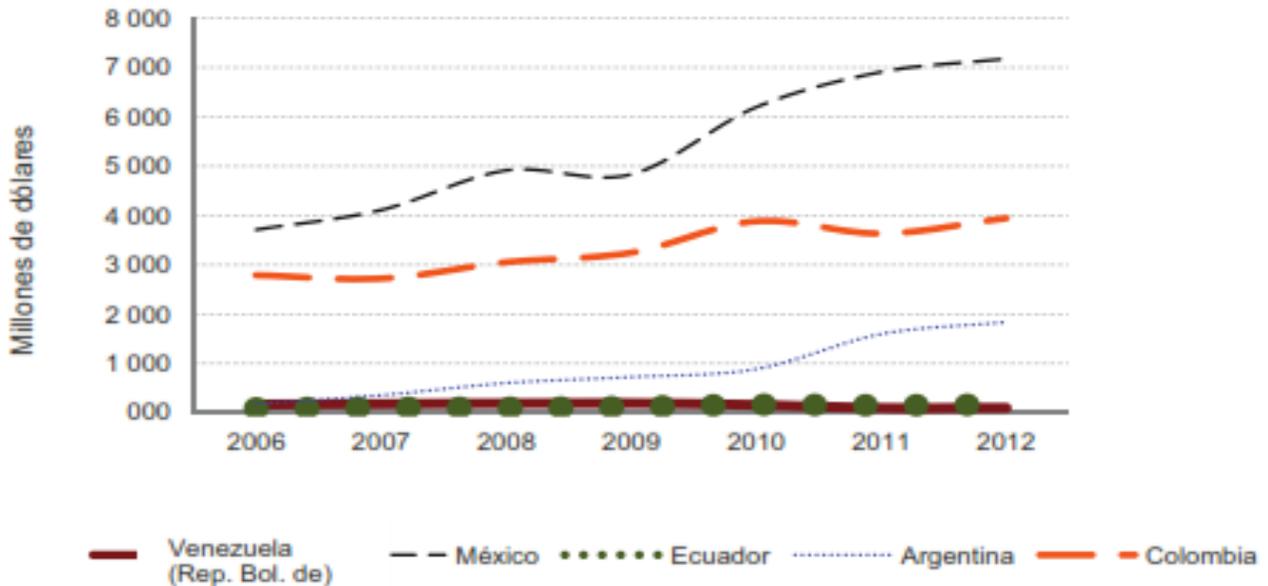
Fuente: CEPAL.

En relación con el Gráfico 3, del simple análisis exploratorio, surge el comportamiento procíclico de los subsidios en relación al precio internacional del petróleo (GRÁFICO 1). Obsérvese que los subsidios caen sobre finales del año 2008 como consecuencia de la impronta de la crisis, se recupera en la última parte del año 2009 y vuelven a aumentar a partir del 2010, volviendo a advertir que en Argentina están tomados como aspectos indirectos del esquema de "devaluaciones compensadas" del régimen de retenciones a las exportaciones.

En lo que refiere a los impuestos al consumo de combustibles, para los cinco países de América Latina, se puede observar el siguiente comportamiento:

**GRÁFICO 4:**

**Impuestos al consumo de naftas y diésel en cinco países de América Latina.  
(en millones de dólares)**



Fuente: CEPAL.

En este caso, y para los pocos años analizados por CEPAL, el comportamiento es levemente contracíclico en el sentido de que los impuestos se mantienen en las etapas de fuerte crecimiento del precio del petróleo y un leve crecimiento de los impuestos en la fuerte caída del precio del petróleo como consecuencia de la crisis mundial de 2008, para luego amesetarse nuevamente ante el nuevo crecimiento. Este no ha sido el caso de Argentina que ha tenido un comportamiento de permanente incremento a pesar de la volatilidad del precio del petróleo, el que pasaremos a estudiar en detalle a continuación.

**Los impuestos a los combustibles como "comodín" del régimen tributario argentino:**

Como sostuviéramos en un trabajo anterior de estas Jornadas: *"Por cualquier camino que abordemos, siempre debemos llegar a un mismo punto, realizar una evaluación global de los tributos y no un análisis aislado de cada uno de ellos en particular, por ello debemos esclarecer los conceptos: sistemas tributarios y regímenes tributarios"* (Rinaldi, 2008).

Es por ello que, ante esta advertencia, el presente trabajo realiza un abordaje de los impuestos a los combustibles en la perspectiva integral, sistémica y dinámica de las características del régimen tributario en relación con el sistema económico, que se establecen

como consecuencia de los objetivos perseguidos con la imposición y los de la política económica, por la vinculación del sistema fiscal con el económico.

Los sistemas tributarios están integrados con los impuestos que cada país adopta según sus características económicas, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades, sus tradiciones, por lo que no es posible establecer un sistema tributario ideal para todos los países ni para un país determinado, pero sí en función de sus objetivos y prioridades fiscales y económicas.

Pero la realidad indica que más que la armonía de los diversos impuestos entre sí y con los objetivos de la imposición fiscal y extrafiscal, vivimos inmersos en un verdadero "pandemónium tributario" en el que se yuxtaponen en forma inorgánica, sin orden ni investigación de causas, con el sólo objetivo de recaudar en forma rápida y segura ante los "baches fiscales" de la economía del país. Es lo que hemos denominado un "régimen tributario" con cambios, a manera de "parches", que incorpora tributos sólo con objetivos coyunturales y con criterio contradictorio a los ya existentes, que no son modificados, conformando un conjunto de normas sin coordinación, orientadas a obtener resultados de corto plazo de recaudación y sin que pueda evitar los efectos no deseados.

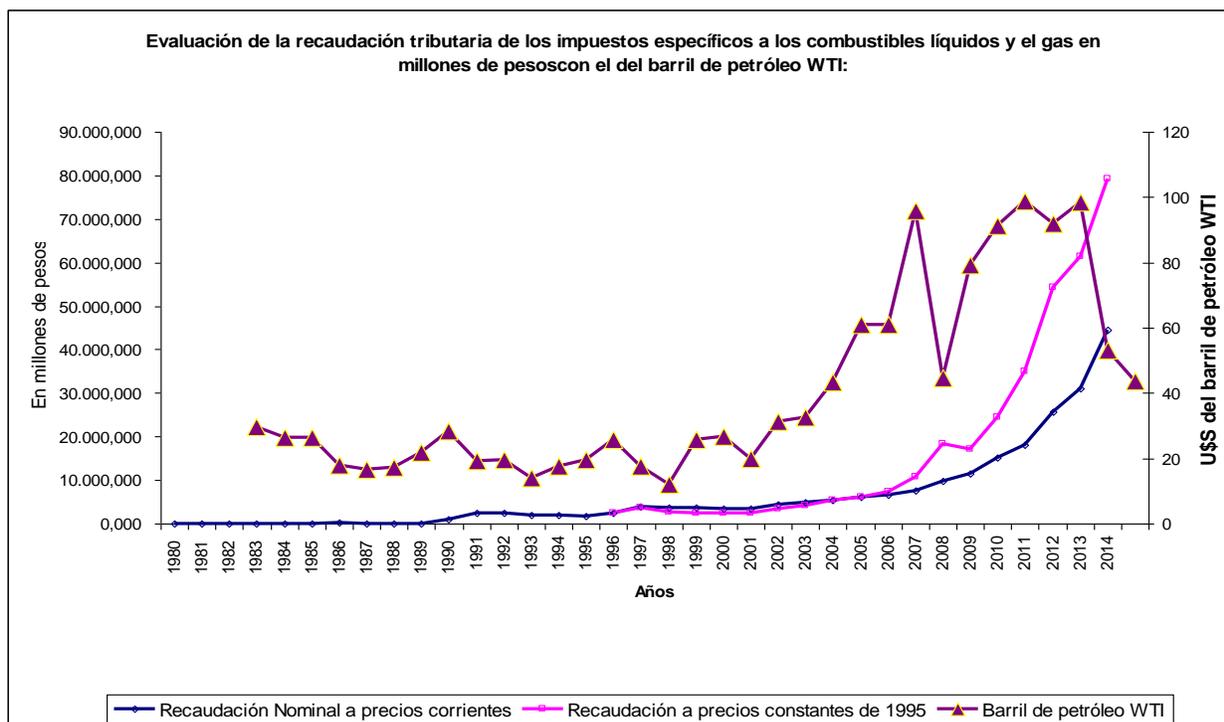
La historia fiscal argentina es un ejemplo de esas meras acumulaciones de normas en el tiempo a los fines de salvar situaciones coyunturales de recaudación, y el ejemplo más claro de ello lo ha constituido la "maraña impositiva" en torno a los combustibles.

Como sostuviéramos en el trabajo recién mencionado: *"Al perfil de inflexible y regresivo, dijimos que le sumábamos la vulnerabilidad del régimen tributario argentino. Para ello debemos considerar que en caso de recesión exigiría nuevos impuestos y recortes al gasto. Como dijéramos, si la tradición fiscal Argentina, fue que en períodos de recesión e inflación se mantuvieran las proporciones recaudatorias por la existencia de "impuesto vedettes" que jugaron el papel de comodines del régimen, debemos analizar los casos emblemáticos. Uno de ellos es el impuesto a los combustibles, muy utilizado frente a la caída del resto de los impuestos por su facilidad administrativa (pocas empresas petroleras) y con rendimiento de recaudación instantánea".*

Es así que, los objetivos ambientales, de coyuntura internacional, los precios de los productos básicos, el impacto de la crisis mundial, que hemos visto como base de las políticas impositivas en países desarrollados, emergentes y de América Latina, se encuentran lejos de representar la base de la política fiscal argentina sino que, muy por el contrario, el objetivo ha sido exclusivamente recaudatorio en todas sus jurisdicciones.

Si observamos el siguiente GRÁFICO 5, del análisis del mismo surge con claridad que el comportamiento de la recaudación del impuesto a los combustibles, tanto a precios corrientes como a precios constantes de 1995 ajustados por el índice de precios de materias primas en dólares, ha crecido permanentemente y sin ningún tipo de correlación con los vaivenes del precio del petróleo que se muestra en el eje secundario de las y.

**GRÁFICO 5:**



Fuente: Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación y Bloomberg.

Por su parte si analizamos la evolución de la recaudación del impuesto a los combustibles en porcentajes del PBI a precios constantes de 1993 con la recaudación nacional neta total de impuestos (sin recursos de la seguridad social), vamos a observar el comportamiento contracíclico de la recaudación de impuesto a los combustibles respecto de la total nacional de impuestos, de tal manera que cuando la recaudación total cae fuertemente la de los impuestos a los combustibles se incrementa o mantiene.

Así, si observamos con detenimiento (ver GRÁFICO 6), podremos apreciar que en la década de los '80 existen dos fuertes caídas de la recaudación nacional, una a mediados de la década, puntualmente la que derivó en la declaración del "estado de economía de guerra", por parte del Presidente Raúl Alfonsín, como consecuencia de la fuerte caída de la recaudación; y la otra a partir del año 1987 como consecuencia del proceso de alta inflación, el que culminó en la "hiperinflación" del año 1989, por el cual los ingresos se ven envilecidos por dicho proceso en lo que se denomina el "efecto Olivera-Tanzi". Obsérvese que, a pesar de las dos fuertes caídas en términos de porcentaje de PBI, la recaudación de los impuestos a los combustibles medidos por el mismo ratio, en el primer caso aumenta y en el segundo tiene una caída al principio pero termina aumentando en el año mas difícil de la hiperinflación, 1989.

Por su parte, en la década de los '90 se puede ver que el comportamiento contracíclico se vuelve a repetir cuando se produce la denominada "crisis del tequila", como consecuencia del impacto en la economía argentina de la crisis mexicana, lo cual lleva a una fuerte caída en la recaudación nacional en porcentajes del PBI mientras que la participación en el PBI de los impuestos a los combustibles lo hace en una forma mucho más atenuada y es la que inicia la recuperación.

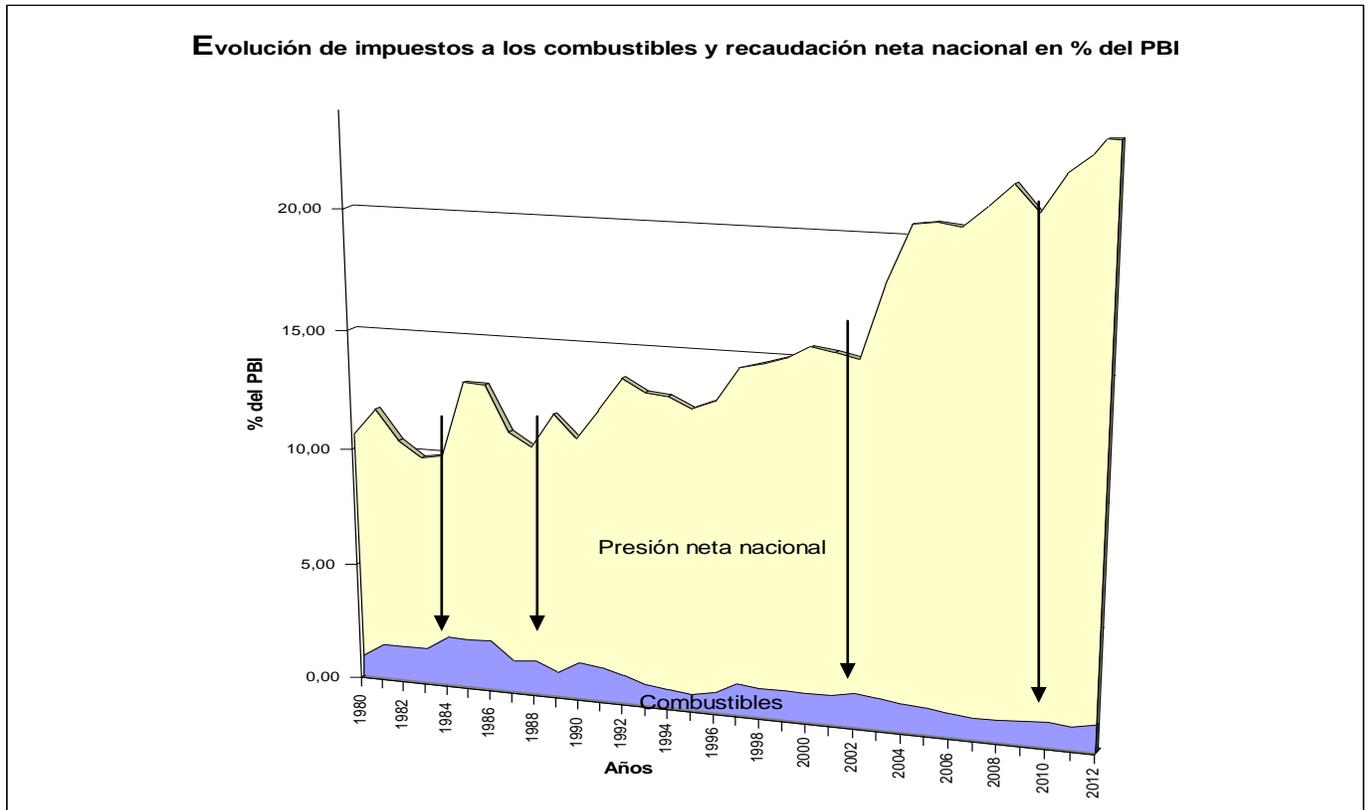
La crisis económica del año 2002, como consecuencia de la desordenada salida de la convertibilidad, produce una caída en la recaudación nacional de impuestos mientras que el

impuesto a los combustibles muestra una mejora en la participación del PBI y durante el transcurso de la crisis mundial de 2008, que impacta en la recaudación nacional, no ocasiona lo mismo en la recaudación de los impuestos a los combustibles en términos de PBI y muestra un amesetamiento en la mayor parte del presente siglo.

Es decir que se puede comprobar que los impuestos a los combustibles han actuado como "comodines" de la recaudación impositiva (ver las flechas del GRÁFICO 6).

Lo antes afirmado lo podemos observar en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO 6:**



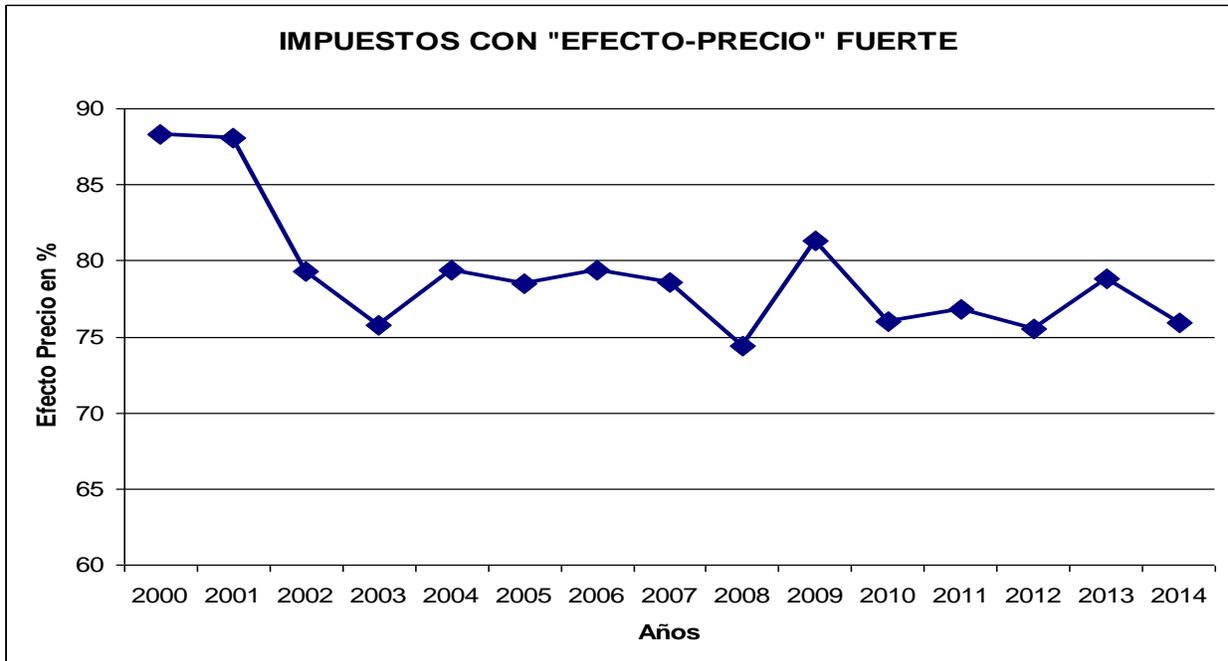
Fuente: Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación.

Pero también, y desde una perspectiva metodológica, podemos advertir que el análisis de la recaudación en términos porcentuales del PBI, surge del ratio que resulta de la relación entre RECAUDACIÓN/PBI. Ello implica que cuando el ratio disminuye puede que haya caído la recaudación o aumentado el PBI o una combinación de ambos; por el contrario, cuando el ratio aumenta puede ocurrir que se haya incrementado la recaudación o caído el PBI o una combinación de ambos.

Pero ocurre que, como ya mencionamos, el régimen tributario argentino lleva la impronta de la regresividad, vulnerabilidad e inflexibilidad. La regresividad por el hecho de estar basado principalmente en impuestos a los consumos o con fuerte "efecto precio" por la posibilidad de ser trasladados (como mínimo tres cuartas partes de la recaudación tiene dicho efecto); la vulnerabilidad porque ante cualquier caída en el PBI lleva a una pérdida de consumo y, al tener fuerte "efecto precio", ocurre lo mismo en la recaudación; e inflexibilidad porque con esas dos

características es difícil revertir dicha situación en el corto plazo. Veamos la evolución del "efecto precio" del régimen tributario argentino en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO 7:**



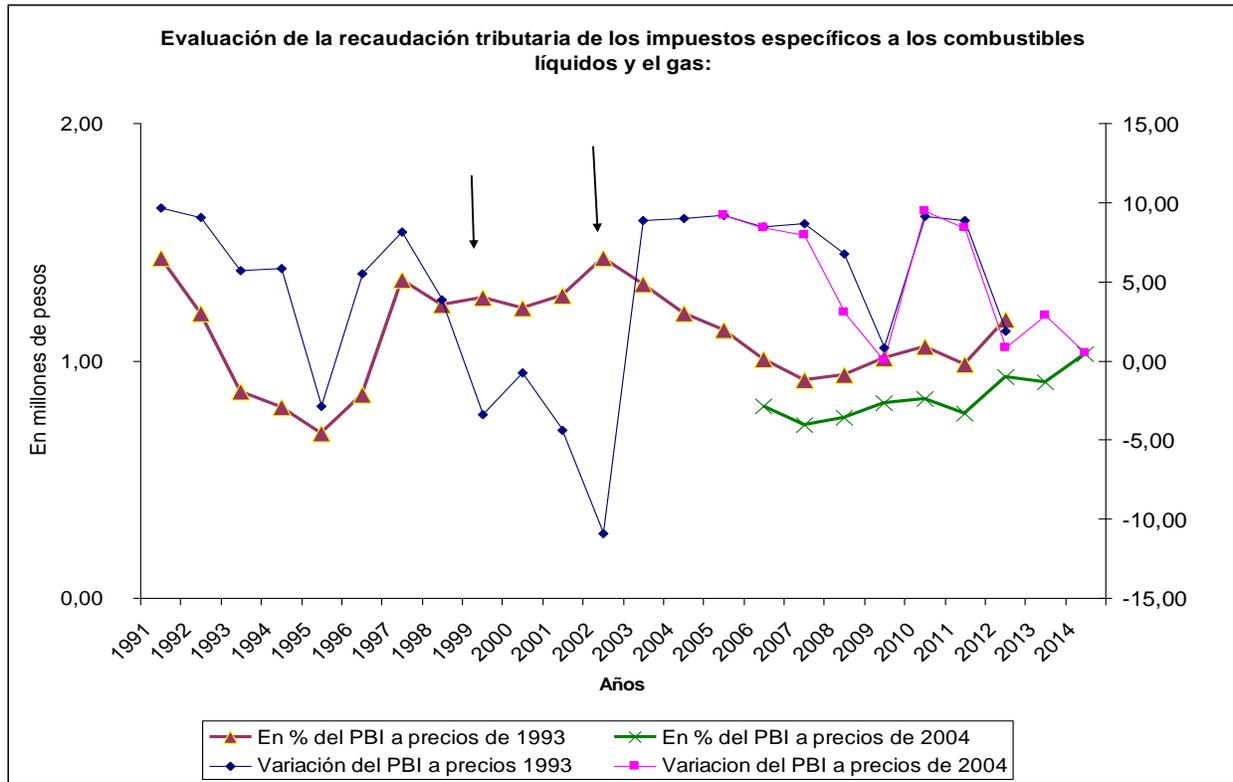
Fuente: elaboración propia en base a datos de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación.

En vista de ello, es imposible que se de la combinación de caída o aumentos en ambos componentes del ratio, ya que si se produce una caída en el PBI provocará inevitablemente una caída de la recaudación y, por el contrario, un aumento en el PBI llevará a un incremento de la recaudación.

Por eso, y para confirmar el diagnóstico del carácter de "comodín" de los impuestos a los combustibles, si hacemos un análisis de la evolución de la recaudación nacional neta de impuestos y la de los impuestos a los combustibles, ambas en porcentajes del PBI, con la variación anual del PBI, todos a precios de 1993, podremos observar (GRÁFICO 8) que: en general cuando cae el PBI también cae la recaudación de los impuestos a los combustibles y cuando éste aumenta también lo hace la recaudación de dichos impuestos; pero en la crisis del 2002 no es ese el comportamiento sino que, muy por el contrario, se mantiene y aumenta mientras el PBI cae estrepitosamente, rompiendo con la regla mencionada y actuando claramente en su rol de "comodín". Obsérvese que luego tiene una leve tendencia a disminuir en términos de PBI, como consecuencia del fuerte crecimiento de este último en el denominador del ratio y a elevarse cuando las tasas de crecimiento en el PBI son negativas, tanto para la serie del PBI a precios de 1993 como de 2004.

La conducta detallada supra se la puede ver en el gráfico siguiente, que muestra la evolución de la recaudación nacional de impuestos y la de los impuestos a los combustibles en el eje principal de las ordenadas de un plano cartesiano, ambos en porcentajes del PBI a precios de 1993 y de 2004, con la variación anual del PBI en un eje secundario de las ordenadas del mismo gráfico. De esta manera nos queda lo siguiente:

**GRÁFICO 8:**



Fuente: Secretaría de Hacienda y Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación.

### **El régimen tributario argentino de los impuestos a los combustibles**

Haciendo un poco de historia y, como sostiene un estudio de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación Argentina: el origen de los impuestos específicos a los combustibles y lubricantes en nuestro país es la Ley N° 11.638 del 30 de septiembre de 1932. Gravó dichos productos destinando los recursos provenientes de estos impuestos a fondos viales, pudiendo considerarse el punto de partida de la integración de las cuentas de la ex-Vialidad Nacional (Fernandez, 2009).

Por Ley N° 12.625 del 30 de septiembre de 1939 y N° 12.922 del 21 de diciembre de 1946, tuvieron sanción los impuestos a los combustibles pesados, excluidos del régimen tributario de los Impuestos Internos a partir de la sanción de la Ley N° 16.657 del 30 de diciembre de 1964. Por su parte la, en aquel momento denominada, DGI mediante Dictamen N° 150/1966 (DAJ) consideró que esos gravámenes no incluían los combustibles para la aeronavegación ni los lubricantes en general por carecer de las características propias de los Impuestos Internos.

En lo que respecta a las jurisdicciones provinciales, el Poder Ejecutivo instó a las mismas a adherir a la ley bajo un sistema de coparticipación, aceptando las modificaciones que se introdujeron por el Decreto-Ley N° 505/1958, con el compromiso expreso de derogar por el tiempo de su vigencia las leyes provinciales que se opusieron.

Pero la primera vez que se encuentran comprendidas bajo el mismo régimen fiscal a las naftas y los lubricantes, en un texto ordenado y actualizado en forma integral, es en las normas impositivas del Decreto N° 124.868, del 5 de febrero de 1938.

Obsérvese que, en la etapa inicial del impuesto, tiene un fin específico que era el financiamiento de las obras públicas de infraestructura en la construcción de nuestra red caminera que, todavía, tiene inversiones pendientes en un país de amplio territorio y déficit de transporte, tanto de carga como de personas. Además, y en esa época, el impuesto específico al consumo de combustible, no tenía el carácter regresivo que destacamos más arriba, ya que los que tributaban eran las personas propietarias de automóvil que, en esa época eran las de mayor capacidad contributiva y no de uso general como en la actualidad, aunque posteriormente de una u otra manera se traslade y tenga "efecto precio".

El 28 de diciembre de 1967 la Ley N° 17.597 (B.O. 04/03/1968), instrumentó el denominado Impuesto a la Transferencia de Combustibles (ITC), con entrada en vigencia a partir del 29 de diciembre de 1967. El régimen estaba basado en precios oficiales de venta fijados por el PEN, gravados con un impuesto que era igual a la diferencia que resultaba en cada combustible entre el precio oficial de venta y la retención autorizada para el mismo por el PEN. El tributo nunca fue reglamentado por el PEN y finalmente fue derogado por la Ley N° 23.966 (B.O. 20/08/1991).

La misma ley 23.966, puso en vigencia hasta la actualidad el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, en el Título III de dicha ley (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, armonizando el texto legal con la Reglamentación establecida por Decreto N° 74/1998, sus modificaciones y normas complementarias).

Por su parte, y en lo que refiere al Impuesto sobre el Gasoil y el Gas Licuado, la Tasa sobre el Gasoil fue creada por el artículo 4° del Decreto N° 802/2001, estableciendo una alícuota de \$ 0,05 por litro de gasoil, la que se destinará al desarrollo de los proyectos de infraestructura y/o eliminación o reducción de los peajes existentes en los términos del artículo 1°, apartado II inciso c) de la Ley N° 25.414. Luego el Decreto N° 976/2001 (entró en vigencia el 01/08/2001) vino a aclarar algunos aspectos de deficiente redacción.

La necesidad de establecer las normas para la aplicación de la Tasa sobre el Gasoil, referidas a las operaciones alcanzadas, los sujetos responsables del ingreso de la misma, el nacimiento de la obligación de ingreso, el período de liquidación, así como contemplar situaciones en las que no corresponde su percepción, llevó a unificar toda la normativa relacionada con los conceptos señalados. A tal fin se hizo necesario derogar el artículo 4° del Decreto N°: 802 de fecha 15 de junio de 2001, cuyo contenido quedó sustituido por lo establecido en el artículo 3° del Decreto N° 976 de fecha 31 de julio de 2001. En la actualidad el cuerpo normativo del impuesto se encuentra contenido en la ley N° 26.028 (B.O. 06/05/2005).

También, se encuentra en vigencia el Fondo Hídrico de Infraestructura que mediante el Decreto N°: 1.381 de fecha 1° de noviembre de 2001, crea la Tasa de Infraestructura Hídrica, cuya percepción comienza a las cero horas del día 1° de enero de 2002. Establece en todo el Territorio Nacional, con afectación específica al desarrollo de los proyectos de infraestructura de obras hídricas de recuperación de tierras productivas, mitigación de inundaciones en zonas rurales y avenamiento y protección de infraestructura vial y ferroviaria en zonas rurales y periurbanas y/o a las compensaciones por disminuciones tarifarias a los concesionarios que realicen el dragado y/o el mantenimiento de vías navegables, en los términos del artículo 1°, apartado II, inciso c) de la Ley N° 25.414, y de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, una tasa denominada Tasa de Infraestructura Hídrica, cuyo valor sería de \$ 0,05 por cada litro transferido a título oneroso o gratuito, o importado, de nafta sin plomo hasta 92 RON, nafta sin plomo de más de 92 RON, nafta con plomo hasta 92 RON y nafta con plomo de más de 92 RON, y por cada metro cúbico de gas natural (GNC) distribuido por redes destinado a gas natural comprimido para el uso como combustible en automotores, o cualquier otro

combustible líquido que los sustituyan en el futuro. Más adelante veremos los valores actualizados para cada combustible.

La Tasa de Infraestructura Hídrica es también aplicable a los combustibles referidos en el párrafo precedente consumidos por los responsables del pago de dicha tasa, excepto el que utilizare en la elaboración de otros productos sujetos a la misma, y se aplicará la tasa sobre cualquier diferencia de inventario de los combustibles. Actualmente el Fondo Hídrico de Infraestructura se encuentra contenida en la ley N° 26.181 (B.O. 20/12/2006).

Por su parte, y en relación a regímenes de promoción y emergencia, la Ley 25.596 (B.O. 29/05/2002) que declara en emergencia el abastecimiento de gasoil en todo el territorio nacional, exime del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y del Gas Natural a: las importaciones de gasoil que realicen los sujetos pasivos del referido impuesto y las operaciones de importación de gasoil que realicen los pequeños operadores o propietarios de activos de comercialización, los consumidores finales del sistema productivo y las prestatarias de servicios de transporte de bienes y personas, que determine la reglamentación. También estarán exentas de este impuesto las ventas de gasoil realizadas en el mercado interno por los sujetos pasivos del impuesto. Esta exención tendrá efecto solamente hasta cubrir el volumen de gasoil importado por los propios sujetos pasivos del impuesto.

De la misma manera, la Ley N° 26.022 sancionada el 17/03/2005 y promulgada el 28/03/2005 (B.O.29/03/2005), establece el "Plan Nacional de Abastecimiento de gasoil" eximiendo del impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, y de la tasa de gasoil establecida por Decreto N° 802/2001.

En igual sentido se expresa la Ley N° 26.074 sancionada el 21/12/2005 y promulgada el 09/01/2006 (B.O. 10/01/2006), que exime del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el gas natural, del Impuesto sobre el gasoil establecido por la Ley N° 26.028 y de todo otro tributo específico que en el futuro se imponga a dicho combustible, a las importaciones de gasoil y diésel y su venta en el mercado interno, realizadas durante los años 2006 y 2007, destinadas a compensar los picos de demanda del mismo, incluyendo las necesidades para el mercado de generación eléctrica. La exención era procedente mientras la paridad promedio mensual de importación del gasoil o diésel sin impuestos, a excepción del Impuesto al Valor Agregado, no resulte inferior al precio a salida de refinería de esos bienes.

Además, y atento a las necesidades de abastecimiento del mercado de combustibles, a través de la Ley N° 26.337 se aprobó el Presupuesto de Gastos y Recursos de la Administración Nacional para el Ejercicio 2008, previéndose en el artículo 33 de la misma, la eximición del Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, del impuesto sobre el gasoil establecido por la Ley N° 26.028 y de todo otro tributo específico que en el futuro se imponga a dicho combustible, a las importaciones de gasoil y diésel y a la venta en el mercado interno de los volúmenes importados a realizarse durante el año 2008, para prolongar la anterior norma descripta.

Existe una gran cantidad de normas de promoción, biocombustibles, hidrógeno, zonas con tratamiento diferencial, etc. que no son el objeto del presente trabajo.

En lo que se refiere a los impuestos a los consumos generales que gravan los combustibles, se encuentra el impuesto al valor agregado (IVA), para la jurisdicción Nacional. Para las jurisdicciones provinciales el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos y para las jurisdicciones municipales las denominadas Contribuciones a las Actividades Comerciales, Industriales y de Servicios.

De esta manera la recaudación de los impuestos a los combustibles se encuentra compuesta por cuatro impuestos específicos y uno a los consumos generales en la jurisdicción nacional, otro impuesto a los consumos generales en las jurisdicciones provinciales (para el caso de la provincia de Córdoba se agrega uno a los consumos específicos - Tasa Vial -) y uno a los consumos generales en las jurisdicciones municipales, es decir un total de siete impuestos

a los consumos de combustibles, mientras que para el caso de la provincia de Córdoba ascendería a ocho (volveremos sobre este aspecto).

De esta manera la carga tributaria sólo de impuestos a los consumos, es decir sin considerar el resto de los impuestos patrimoniales y a la renta que gravan la actividad, en el precio sugerido (precio indicativo para los expendedores por parte de las petroleras) a valor CIF (incluido seguro flete) en la actualidad, es el que muestran los siguientes cuadros:

**CUADRO 1:**

<b>Composición de los precios sugeridos CIF por litro al 7 de julio de 2015.</b>				
<b>En pesos.</b>				
Componentes del precio	Nafta Súper	Naf. alto Oct.	Diésel	Eurodiésel
Precio de surtidor en Cba.	14,08	15,56	12,05	13,49
Tasa Vial	0,55	0,74	0,34	0,74
Precio Venta	13,53	14,82	11,71	12,75
I.T.C	3,23	3,55	0,96	1,09
Tasa Hídrica <sup>1</sup>	0,23	0,25	1,37	1,49
Precio con IVA	10,06	11,01	9,39	10,17
IVA	1,75	1,91	1,63	1,76
Precio Vta. Neto	8,32	9,10	7,76	8,40
Flete	0,30	0,30	0,30	0,30
Ing. Brutos y Municip.	0,45	0,50	0,39	0,42
Costo	6,44	7,07	6,21	6,78
Utilidad	1,13	1,24	0,86	0,90
Precio de vta. sin imp. a cons.	7,86	8,61	7,37	7,98
Carga tributaria total imp. con.	5,67	6,21	4,34	4,77
Carga trib. total imp. con. Cba.	6,22	6,95	4,68	5,51

Fuente: elaboración propia.

**CUADRO 2:**

<b>Composición de los precios sugeridos CIF por litro al 7 de julio de 2015.</b>				
<b>En porcentajes.</b>				
Componentes del precio	Nafta Súper	Naf. alto Oct.	Diésel	Eurodiésel
Precio de surtidor en Cba.	100,00	100,00	100,00	100,00
Tasa Vial	3,91	4,76	2,82	5,49
Precio Venta	96,09	95,24	97,18	94,51
I.T.C	22,97	22,82	7,93	8,07
Tasa Hídrica	1,65	1,64	11,34	11,06
Precio con IVA	71,48	70,78	77,91	75,38
IVA	12,41	12,29	13,52	13,08
Precio Vta. Neto	59,07	58,50	64,39	62,30
Flete	2,10	1,90	2,45	2,19
Ing. Brutos y Municip.	3,22	3,19	3,22	3,14
Costo	45,73	45,45	51,54	50,27
Utilidad	8,02	7,96	7,17	6,70
Precio de vta. sin imp.	55,85	55,31	61,16	59,16
Carga tributaria total imp. con.	40,24	39,94	36,01	35,35
Carga trib. total imp. con. Cba.	44,15	44,69	38,84	40,84

Fuente: elaboración propia en base a cuadro anterior.

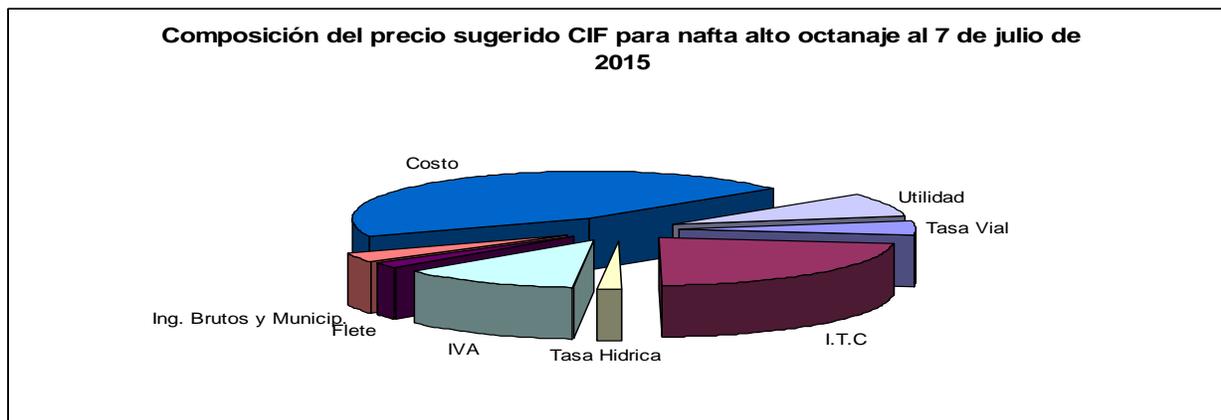
<sup>1</sup> Incluye el Impuesto al Gasoil.

De esta manera, y observando el CUADRO 1, si tomamos el caso de la nafta súper el precio sin impuestos es de \$7,86, mientras que la carga tributaria en impuesto a los consumos específicos y generales a los combustibles para las tres jurisdicciones es de \$ 5,67 y para la provincia de Córdoba de \$6,22. En el caso del diésel los importes son de \$7,37 el litro sin impuesto, mientras que los impuestos a los consumos específicos y generales de las tres jurisdicciones es de \$4,34 y para la provincia de Córdoba de \$4,68.

Si la observación la hacemos desde la perspectiva de la participación relativa de los componente del precio sugerido CIF de los combustibles en la actualidad (CUADRO 2), veremos con claridad que las proporciones son del 40% de carga tributaria de impuesto a los consumos específicos y generales a las naftas y en los diésel del 36% y para Córdoba de entre el 45% y el 40% respectivamente.

Gráficamente la composición del precio del litro de combustible para las naftas de alto octanaje (también conocidas como ecológicas, premium o magna) en la provincia de Córdoba es el siguiente:

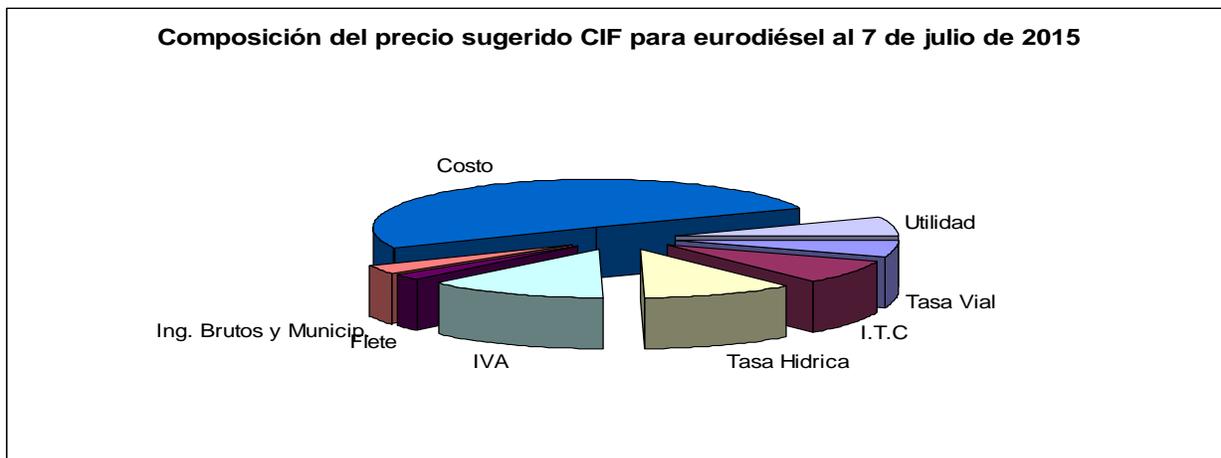
**GRÁFICO 9:**



Fuente: elaboración propia.

Para el caso del diésel, el gráfico quedaría de la siguiente manera:

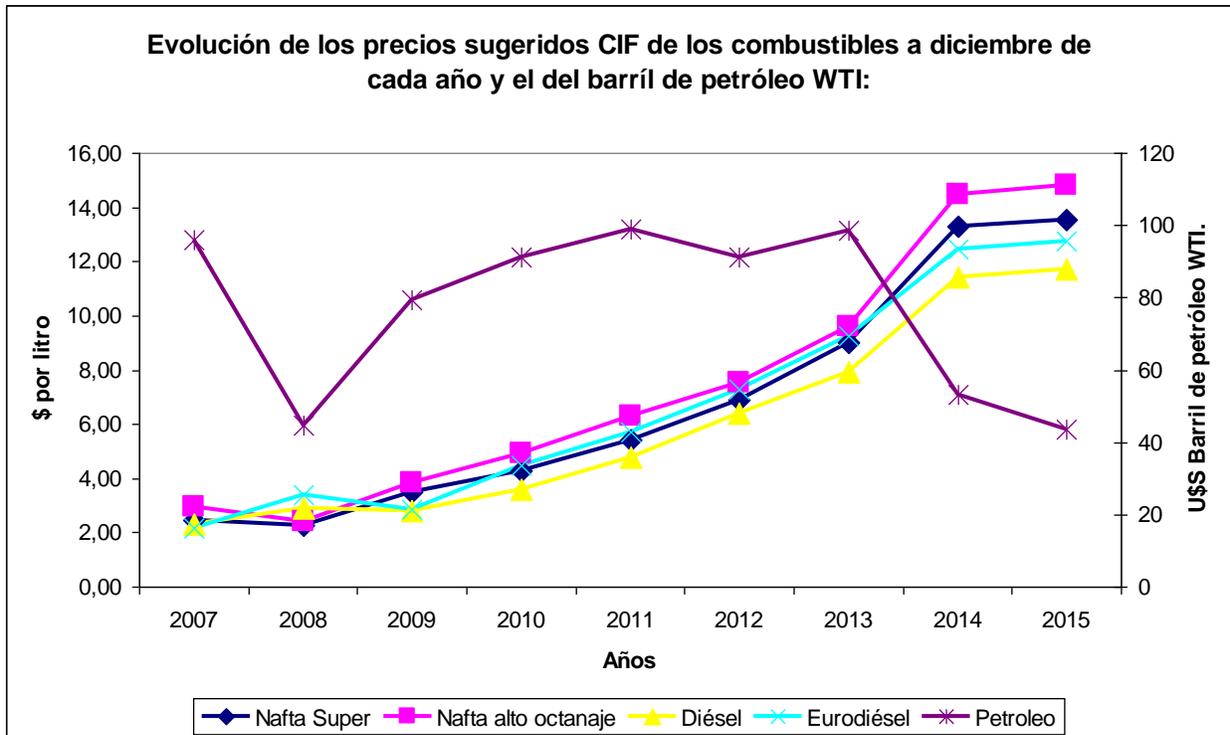
**GRÁFICO 10:**



Fuente: elaboración propia.

Volviendo al aspecto referido a la falta de relación entre la evolución de los precios internos de los combustibles (fuertemente influenciado por los impuestos específicos y generales al consumo) y el valor internacional del petróleo, veamos cuál ha sido el comportamiento de la evolución reciente de los precios sugeridos CIF internos de nuestra economía, respecto a la evolución del WTI a nivel internacional, con el objetivo de corroborar el análisis que viene realizando el presente trabajo.

**GRÁFICO 11:**



Fuente: elaboración propia.

Del GRÁFICO 11 surge con claridad que: cuando analizamos la evolución reciente de los precios internos de los distintos tipos de combustibles (precios sugeridos CIF) en la ordenada principal del gráfico vemos que no hacen más que aumentar, especialmente en el año 2014 por los altos niveles de inflación, mientras que en los últimos años el precio del petróleo se ha comportado de manera muy volátil (eje secundario de las y del gráfico). Ello confirma la desconexión de la política fiscal con el mayor o menor grado de impacto de los precios del petróleo en los precios de los combustibles internos.

La posterior desaceleración, sobre todo en los primeros días del año 2015 (en el que inclusive llegó a una rebaja del 5% en el precio de los combustibles) con la pretendida imagen de que acompañaba la caída en el precio del petróleo, no fue así ya que la disminución se debió a causas impositivas.

Ello fue así en virtud de que: el 1° de enero de 2015 entró en vigencia el Decreto N° 2579/2014 (B.O. 31/12/2014) por el que se disminuye en un diez por ciento (10%) las alícuotas establecidas por el artículo 4 del Capítulo I del Título III de la ley 23.966 del ITC y un veinte por ciento (20%) las alícuotas establecidas en el Art. 2 - artículo 2 de la ley 26.181 de la Tasa Hídrica.

Por último, y en el mismo grupo de anuncios que acabamos de describir, por Resolución N° 1077/2014 (B.O. 31/12/2014) del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación se deroga la Resolución N° 394/2007 del exMinisterio de Economía y la Producción, que establecía el régimen de retenciones a las exportaciones de combustibles, e instrumenta un esquema de retenciones móviles para la exportación de crudo y derivados, con un fuerte beneficio para las empresas. El esquema consiste en que: cuando el precio internacional esté por debajo de los U\$S 71 el barril, las empresas que vendan petróleo fuera del país pagarán 1% de retenciones, cuando sin la modificación deberían haber tributado aproximadamente 10%. Las principales exportadoras de crudo son Pan American Energy, una empresa de la inglesa BP, la china Cnooc y el grupo Bulgheroni.

De allí que los anuncios tengan poco que ver con la baja de los precios del petróleo, y mucho con el beneficio de las petroleras.

### **La denominada Tasa Vial:**

El primer aspecto a destacar es que, a pesar de los esfuerzos realizados por encuadrarla dentro de ese tipo de tributo, no se trata de una tasa sino de un impuesto. Para que sea tasa, el criterio básico a considerar es el de la individualización de un beneficio directo, como en los casos de tasa de justicia o de alumbrado, barrido y limpieza (ABL). En el caso del Decreto que legisla dicha supuesta "tasa", la única asignación sería a la planificación, estudio, proyecto, construcción, conservación, mejoramiento, modificación y/o mantenimiento del sistema de autovías, carreteras y/o nudos viales. En todo caso se podría pensar que se trata de una contribución en función de un beneficio indirecto, que tampoco está presente, por lo que nos inclinamos a pensar que el criterio básico de la norma es la capacidad contributiva presunta (consumo de combustible líquido y gas) que es lo que prioriza el impuesto.

Más allá de la discusión doctrinaria en torno a la naturaleza jurídica del tributo denominado Tasa Vial, y analizando específicamente lo que se refiere a los aspectos normativos en la relación Nación – Provincias en los impuestos a los combustibles, debemos aclarar lo siguiente: el ITC es un tributo coparticipable entre la Nación y las Provincias, en el marco del art. 75 inc. "2" de la Constitución Nacional y la ley 23.548. Lo recaudado se distribuye un 21% a la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES) y del 79% restante: un 29% al Tesoro Nacional, un 29% a las Provincias y un 42% al Fondo Nacional de la Vivienda.

El impuesto al Gasoil (ley 26.028) no es coparticipable, ya que el 22% de la alícuota establecida tiene asignación específica: el 20,20 % se destina al fideicomiso constituido conforme a lo establecido por el Título II del decreto 976/2001 y modif., y el 1,80% restante a compensaciones tarifarias al sistema de servicio público de transporte automotor.

De esta manera, la denominada Tasa Vial tiene una estructura similar al ITC, que tiene el carácter de ser coparticipable y, en función de las previsiones de la ley 23.548 en el inciso "b" del artículo 9, se establece que la adhesión de la Provincia implica la obligación de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

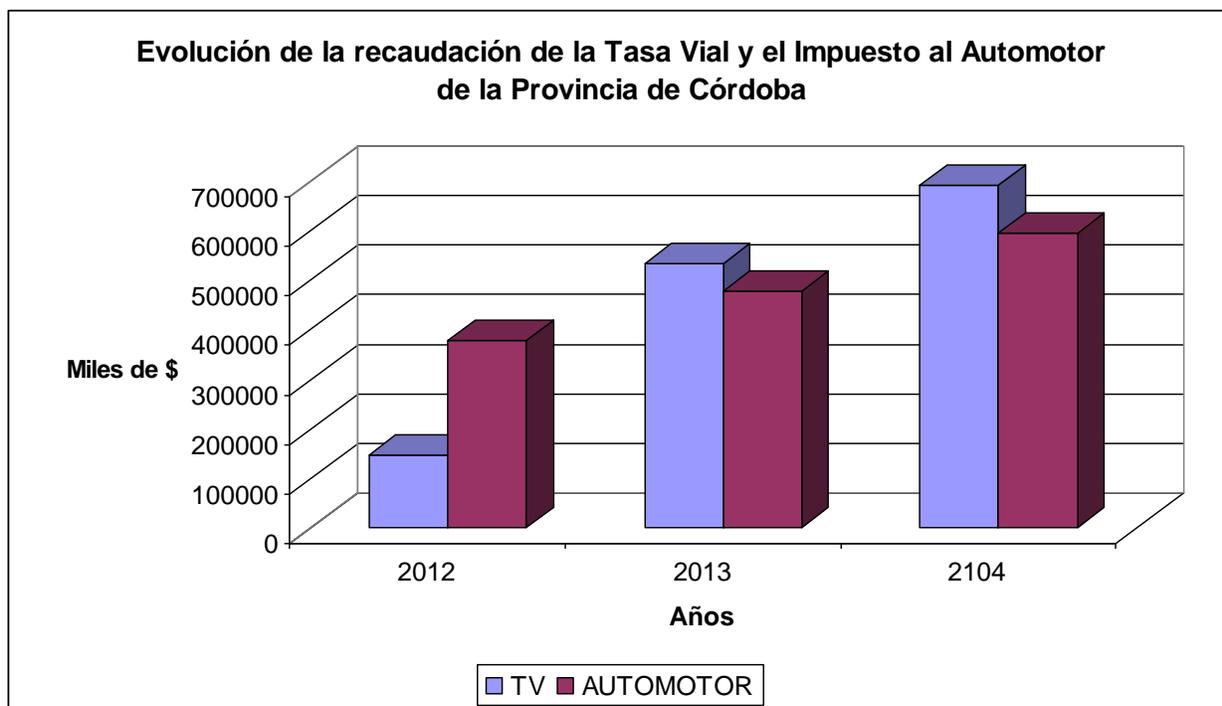
Tal obligación se traduce en el compromiso de no gravar por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere la ley.

Conforme ello, la continuación de la vigencia del tributo ha sido fáctica, ya que jurídicamente ha tenido sendos planteos de inconstitucionalidad, como también la formulación de reclamos ante la Comisión Federal de Impuestos, organismo de aplicación del régimen de coparticipación, y entre cuyas funciones se encuentra la de controlar el estricto cumplimiento por parte de los respectivos fiscos de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de coparticipación.

Por último, y en relación a los aspectos referidos a la cuestión jurídica, en la obligación referida (art. 9 inc. "b"), se excluyen expresamente los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes. Ello es lo que ha permitido a las provincias gravar con el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos el expendio de combustible. En este orden, la Ley 23.966 (ITC) contiene un límite a esta imposición, ya que en su art. 22 prevé que las provincias que adhieran a su régimen y además decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, se comprometen a: aplicar una tasa global, que comprendidas ambas etapas, no exceda el tres y medio por ciento (3,5%), pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del uno por ciento (1%); y aplicar las tasas referidas sobre las siguientes bases imponibles: en la etapa de industrialización sobre el precio de venta excluidos el impuesto al valor agregado y el creado por esa ley, y en la etapa de expendio al público, sobre el precio de venta excluido el impuesto al valor agregado.

No obstante ello, no sólo que la denominada Tasa Vial se encuentra vigente desde septiembre del año 2012, sino que ha mostrado claramente ser el "comodín" de los recursos provinciales, experimentando un acelerado crecimiento, hasta superar ampliamente el impuesto a los automotores. Veamos el siguiente gráfico:

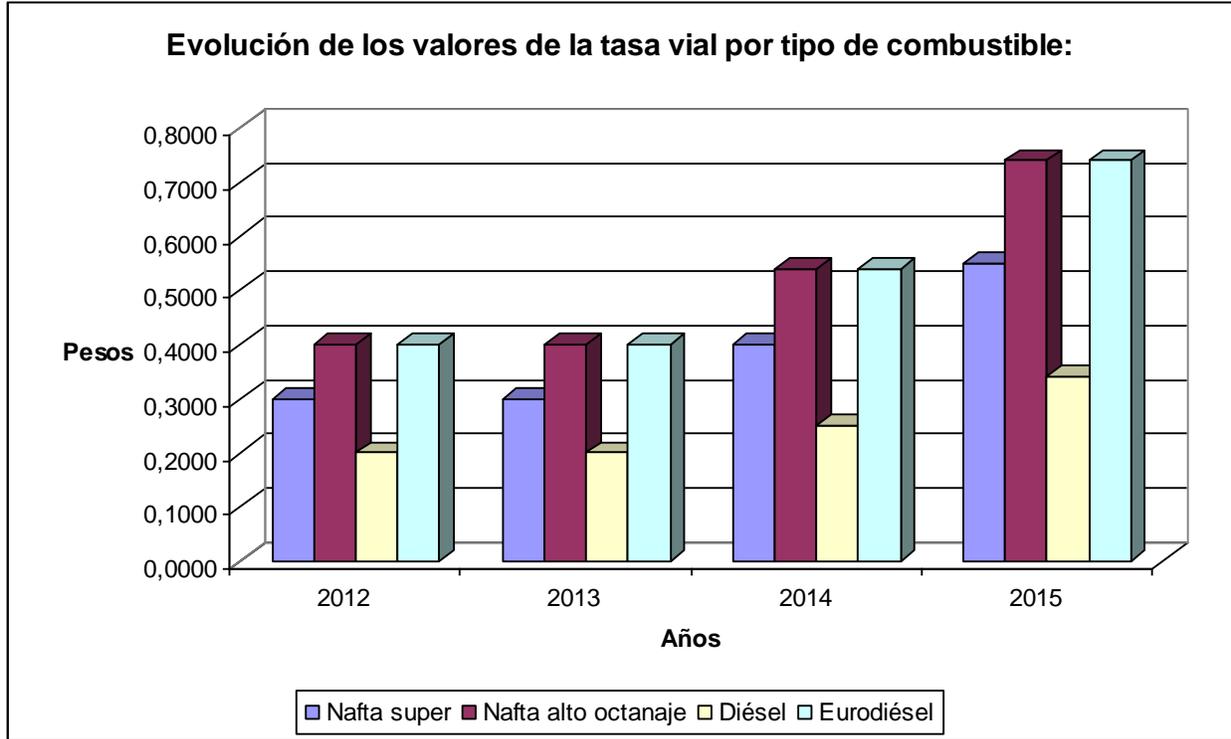
**GRÁFICO 12:**



Fuente: Ministerio de Finanzas de la Provincia de Córdoba.

La razón la debemos encontrar en que desde su instrumentación en septiembre del año 2012, y siendo un importe fijo por combustible, ha tenido importantes aumentos en las leyes impositivas para los años 2014 y 2015, veamos su evolución en el siguiente gráfico:

**GRÁFICO 13:**



Fuente: Leyes impositivas anuales de la Provincia de Córdoba.

Ello nos muestra que ha tenido un incremento del 85% para el caso del eurodiésel y las naftas de alto octanaje, mientras que para las naftas súper fue del 83% y para el diésel del 70%. Tan es así que en octubre de 2014 se intentó dar un fuerte incremento al valor de la Tasa Vial de entre el 50% y el 60,83% con el argumento de que dicho incremento era como consecuencia del aumento del precio del combustible y, en virtud de que el valor del impuesto es fijo en pesos, debe ser ajustado.

Si observamos el siguiente cuadro, se verá desmitificada semejante afirmación, ya que el valor del aumento del combustible en surtidor fue en promedio del 29,77% mientras que el de la denomina tasa vial pretendió ser del 60,83%, según el siguiente detalle:

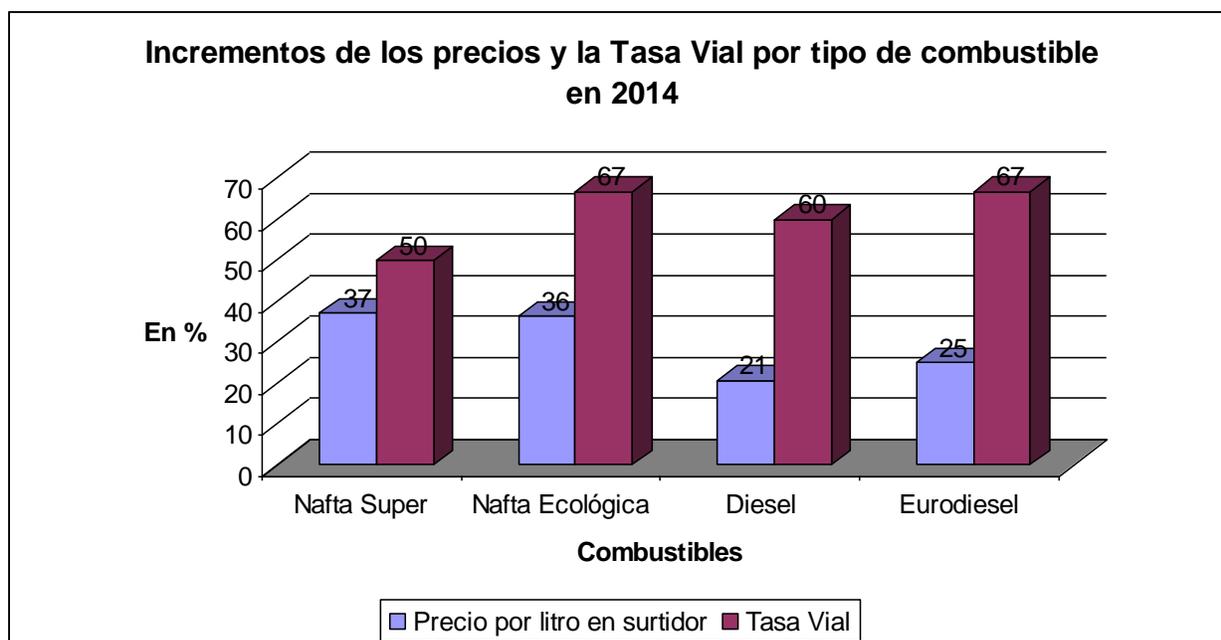
**CUADRO 3:**

Tipo de combustible	Precio por litro en surtidor			Incremento En %	Tasa Vial		Incremento En %
	AI 01/01/2014	AI 31/10/2014			AI 01/01/2014	AI 31/10/2014	
Nafta Super	9,99	13,69	37,04	0,40	0,60	50,00	
Nafta Ecológica	10,99	14,99	36,40	0,54	0,90	66,67	
Diesel	9,69	11,69	20,64	0,25	0,40	60,00	
Eurodiesel	10,39	12,99	25,02	0,54	0,90	66,67	
Valores promedio	10,27	13,34	29,77	0,43	0,70	60,83	

Fuente: Elaboración propia.

Ello se puede ver gráficamente de la siguiente manera:

**GRÁFICO 14:**



Fuente: Elaboración propia.

En realidad, los argumentos que carecían de evidencias empíricas, en virtud de lo recientemente observado, trataban de ocultar una profunda necesidad recaudatoria, en un proceso que se nos ha vuelto frecuente como hemos visto a lo largo del presente trabajo, como consecuencia de la regresividad, vulnerabilidad e inflexibilidad de su esquema recaudatorio de la Provincia basado en más de un 80% en impuestos al consumo. Finalmente, y luego de arduas negociaciones con los expendedores de combustibles, el incremento fue del 37%.

Como vemos, en las finanzas provinciales también está presente la tentación de la facilidad e instantaneidad que da la recaudación de los impuestos a los consumos específicos en función del alto grado de inelasticidad de estos productos.

Si recordamos la distribución del ITC que detallamos más arriba en la relación Nación – Provincia, nos encontraremos que el 29% del 79% del impuesto va a las Provincias, de ello surge una tasa efectiva del 22,91% en la masa neta coparticipable. Por su parte, en la distribución secundaria a Córdoba le corresponde una proporción de 9,22% lo que implica que recibe una tasa efectiva del 2,11% de la recaudación del ITC. Respecto al IVA, la proporción de la coparticipación bruta es del 89%, de lo cual se le detrae el 15% destinado a Previsión Social, con lo cual queda una tasa de coparticipación neta del 75,65%, de ello corresponde a las Provincias el 57,36% en la distribución primaria, lo que hace una tasa efectiva del 43,39%. A ello le aplicamos el 9,22% que le corresponde a Córdoba en la distribución secundaria y nos da un 4% de la recaudación de IVA para la provincia.

De esta manera por cada litro de combustible que se vende en la Provincia de Córdoba, el Estado Provincial recauda: en las naftas súper \$1,14, en las naftas alto octanaje \$1,38, en el diésel \$0,82 y en el eurodiésel \$1,25.

## **Conclusión:**

La abundancia de evidencias empíricas y estadísticas son contundentes al momento de abordar los instrumentos de política fiscal referidos específicamente a los combustibles en cuanto a su utilización como herramienta para desalentar el abuso en su consumo y evitar, de esta manera, las externalidades negativas como consecuencia de la contaminación atmosférica, las tasa de accidentes y la congestión urbana. Su instrumentación ha sido escasa y se han dado principalmente en los países desarrollados y excepcionalmente en países exportadores de petróleo.

Por su parte, la crisis mundial y su evolución y resultados inciertos han constituido un elemento de alta volatilidad en el precio del petróleo y sus lógicas consecuencias en el arbitrio entre los precios internacionales e internos, como en el rol de los impuestos y los subsidios a los combustibles. Ello ha permitido, que ante la fuerte baja en los precios de los productos básicos se haya podido atenuar algunas estructuras de subsidios y se hayan revisado el nivel de algunos impuestos.

Particularmente para el caso de América Latina, se ha observado un comportamiento procíclico en la evolución de los subsidios en relación al precio del petróleo, pero para el caso de los impuestos la conducta contracíclica de los impuestos respecto a la evolución de los precios de petróleo no ha sido marcada sino más bien leve.

Estos magros resultados, se han producido tanto en la instrumentación de impuestos a los consumos específicos a los combustibles como en los impuestos a los consumos generales, y en el desmantelamiento de los subsidios (impuestos negativos) a los combustibles.

Sin embargo, se observa una sobreproducción de instrumentos impositivos para gravar el consumo de combustibles con fines exclusivamente fiscales de recaudación. Ello ha sido particularmente cierto para el caso de Argentina, donde el destino de los mismos no ha sido la atenuación o el desacople de la azarosa evolución de los precios del petróleo, menos aún del tema referido a constituirse en un instrumento de desaliento al consumo para evitar la contaminación atmosférica, la congestión o las tasas de accidentes, sino un mero instrumento recaudatorio que asista a las urgencias de un régimen tributario regresivo, vulnerable e inflexible a modo de “comodín”.

La afirmación es válida para todas las jurisdicciones fiscales, pero tal vez la jurisdicción de la Provincia de Córdoba sea la que mejor representa la impronta descrita a lo largo del presente trabajo.

## **Bibliografía:**

1. Agostini, Claudio (2010). “Impuestos diferenciales a las gasolinas y sus efectos en la demanda de automóviles”. Revista de la CEPAL N°: 102, Diciembre de 2010.
2. Azqueta, Diego y Delacámara, Gonzalo (2008). El costo ecológico de la extracción de petróleo. Una simulación”. Revista de la CEPAL N° 94, abril de 2008.
3. Campodónico, Humberto (2009). “Gestión de la industria petrolera en período de altos precios del petróleo en países seleccionados de América Latina”. CEPAL, Serie N° 147, diciembre de 2009.
4. Fernandez, Roberto Sixto (2009). “El impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas. Enfoque armonizado del tributo”. Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación.

5. Eyraud, Luc; Wane, Abdoul; Zhang, Changchang y Clements, Benedict (2011). "Who's Going Green and Why? Trends and Determinants of Green Investment". Fondo Monetario Internacional.
6. Ferreiro Lapatza José Juan (2001). "Curso de derecho tributario". Editorial Marcial Pons, Madrid.
7. Flexor, Geroge; Martins Kato, Karina y Recalde, Marina (2012). "El mercado del biodiésel y las políticas públicas: comparación de los casos argentino y brasileño. Revista de la CEPAL N° 108, diciembre de 2012.
8. Fondo Monetario Internacional (2015). "Política fiscal en América Latina: lecciones y legados de la crisis financiera mundial: apéndice técnico". Documento del 30 de abril de 2015.
9. Fondo Monetario Internacional (2013). "Energy subsidy reform: lessons and implications". Documento del 28 de enero de 2013.
10. Goransky, Jacobo (2010). "Crisis global o crisis sistémica". Ediciones Cooperativas, Buenos Aires.
11. Guillaume, Dominique y Zytek, Roman (2010). "La escalada de los costos de la energía barata". Fondo Monetario internacional. Finanzas y Desarrollo. Volumen 47, Número 2, junio de 2010.
12. Houghton, J. y S. Sarkar (1996). "Gasoline tax as a corrective tax: estimates for the United States, 1970-1991", The Energy Journal, vol. 17, N° 2, Cleveland, International Association for Energy Economics.
13. Heine, Dirk; Norregaard, Johnn y Parry, Ian (2012). "Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice to Date". Fondo Monetario Internacional.
14. Krugman, Paul (2009). "De vuelta a la economía de la gran depresión y la crisis del 2008". Editorial Norma, Colombia.
15. Llach, Juan J. y Harriague, María Marcela (2008). "El auge de la demanda mundial de alimentos 2005-2020. Una oportunidad sin precedentes para la Argentina". Fundación Producir Conservando. En la edición de Junio de 2008.
16. Mendoza, Miguel Angel (2014). "Panorama preliminar de los subsidios y los impuestos a las gasolinas y diésel en los países de América Latina". Comisión Económica Para América Latina y el Caribe. Santiago de Chile.
17. Muñoz-Piña, C.; Montes de Oca, M. y Rivera-Planter, M. (2011). "Subsidios a las gasolinas y el diésel en México: efectos ambientales y políticas públicas". Documento de trabajo INE-ENER-DT-02-2011, Instituto Nacional de Ecología. México.
18. Parry, Ian (2011). "Reforming the Tax System to Promote Environmental Objectives: An Application to Mauritius". Fondo Monetario Internacional.
19. Parry, Ian y Strand Jon (2011). "International Fuel Tax Assessment: An Application to Chile". Fondo Monetario Internacional.
20. Reisin de Moretti, Berta; Rinaldi, José María y Wolovick, Daniel (1999). "Tributación y convertibilidad". 32º Jornadas internacionales de Finanzas Públicas. Tomo II. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Córdoba, Villa Carlos Paz.
21. Rinaldi, José María (2008). "La doble atadura del régimen tributario argentino" ". 41º Jornadas internacionales de Finanzas Públicas. Córdoba, septiembre de 2008.
22. Rinaldi, José María (2009). "Discurso y evidencias en torno a la crisis mundial". XIII Jornadas Nacionales de la Red Nacional de Investigadores en Comunicación. San Luís.
23. Schmolder, Gunther (1961). "Sistema y sistemática impositivos", en Gerloff, W. y Neumark, Fritz: "Tratado de Finanzas". Ed. El Ateneo, Buenos Aires, Tomo I.
24. Tarantino, Jacinto Roque (1961). "Finanzas públicas y desarrollo económico", Ediar, Buenos Aires.
25. Sáinz de Bufanda (2003). "Fundador de los estudios de Derecho financiero y tributario", Editorial Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. Madrid, 2003.

26. Musgrave, Richard A. y Musgrave Peggy B. (1994) "Hacienda pública. Teórica y aplicada". Editorial Mc Graw Hill, Madrid.
27. Stiglitz, Joseph E (2000). "La economía del sector público". Antonio Bosch Editor. Barcelona.
28. Stiglitz, Joseph (2010). "Caída libre". Taurus, Buenos Aires,
29. Villegas, Hector Belisario: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". Ed. Astrea, 2002.